

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 10/04/2015

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/36990-corte-europea-dei-diritti-dell-uomo-doppio-binario-sanzionatorio-e-ne-bisi-in-idem-sintesi-di-una-tavola-rotonda-del-26-febbraio-2015-in-torino-organizzata-dallo-studio-legale-vecchio-masoero>

Autore: Vecchio Maurizio

**Corte europea dei diritti dell'uomo: doppio binario sanzionatorio e ne bisi in idem (sintesi di una tavola rotonda del 26 febbraio 2015 in Torino organizzata dallo Studio Legale VECCHIO MASOERO).**

**TAVOLA ROTONDA  
INCONTRI - RIFLESSIONI - CONFRONTI**

Torino 26 febbraio 2015 ore 14,00 Aula 74 presso Consiglio dell'Ordine degli Avvocati

Organizzazione: Studio Legale Vecchio Masoero - Avv. Maurizio Vecchio Avv. Tiziana Masoero

**CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO: DOPPIO BINARIO SANZIONATORIO E NE BIS IN IDEM**

**Le prospettive interpretative ed applicative conseguenti alle più recenti pronunce della Giurisprudenza di merito e legittimità in materia di illecito tributario**

Dott. Vittorio NESSI , Procuratore Aggiunto, presso la Procura della Repubblica del Tribunale di Torino

Dott. Vincenzo PACILEO  
Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Torino

Dott. Edmondo PIO  
Giudice presso il Tribunale di Torino - Sezione V Penale

Dott. Ciro SANTORIELLO  
Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Torino

Avv. Vittorio GARINO  
Presidente Commissione Tributaria Regionale Piemonte

Avv. Lorenzo IMPERATO  
foro di Torino - Presidente Vicario Centro di Diritto Penale Tributario

Avv. Mario GARAVOGLIA  
foro di Torino - Segretario Centro di Diritto penale Tributario

Moderatore: Avv. Maurizio VECCHIO - foro di Torino

## Premessa

Il presente lavoro è, al contempo, la sintesi e l'elaborazione delle valutazioni e delle posizioni emerse dal confronto sul tema del divieto del ne bis in idem come elaborato dalla Giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Alla tavola rotonda - Torino, 26 febbraio 2015 - hanno partecipato Magistrati ed Avvocati del Tribunale di Torino che hanno fornito, con il loro contributo, indicazioni pragmatiche, complete ed, inevitabilmente, problematiche in ragione dei contenuti in discussione.

Un particolare ringraziamento deve essere riconosciuto al Prof. Bruno NASCIMBENE - Ordinario di Diritto Internazionale presso l'Università degli Studi di Milano e Direttore Responsabile del Centro di Eccellenza Jean Monnet presso l'Università degli Studi di Milano, che ha partecipato ai lavori con preziose indicazioni e suggerimenti. In ordine ai temi trattati si rimanda, quindi, il lettore al sito <http://www.eurojus.it/tag/ne-bis-in-idem/> ove tutti gli argomenti esposti trovano esaustiva trattazione.

§§§§§§§

Nell'ultimo biennio alcune pronunce della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo - intervenendo sull'interpretazione del divieto del ne bis in idem di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione - hanno posto questioni di non secondario rilievo sugli effetti, sui limiti e sulla natura delle sanzioni amministrative coeve a quelle penali a fronte di un medesimo "fatto" ascritto ad unico soggetto. Le decisioni dei Giudici di Strasburgo muovono, evidentemente, dalla ammissibilità (e compatibilità) di due distinti piani processuali ( ognuno dei quali finalizzati ad accertamento e irrogazione della "pena" ) per lo stesso thema decidendum. Espressione quest'ultima che già impegna l'interprete a misurare la differenza tra medesimezza di fattispecie e identità di "fatto storico".

La Corte EDU, ( 20 maggio 2014 - caso Nikänen c. Finlandia, ) ha condannato lo Stato finlandese per violazione del principio del ne bis in idem di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione in relazione al doppio binario sanzionatorio (penale-amministrativo) presente nella legislazione tributaria finlandese. Questo a breve distanza dalla sentenza Grande Stevens c. Italia in tema di manipolazione del mercato, che già aveva ribadito orientamenti giurisprudenziali ormai consolidati sia in relazione ai criteri per determinare la natura penale di una sanzione, che in materia di ne bis in idem.

Appare indispensabile, quindi, chiarire i termini del fatto che ha dato origine all'intervento della Corte. Ad un cittadino finlandese veniva contestato di aver ricevuto, in modo occulto, dividendi pari a 33.000 euro. Per questa violazione, nel 2005, le autorità fiscali finlandesi hanno inflitto al sig. Nykänen una sanzione amministrativa pecuniaria (sovrattassa) pari a 1.700 euro.

Ciò che veniva, poi, confermato in esito ad un procedimento amministrativo di impugnazione che si concludeva nel 2009 dopo i diversi gradi di giudizio previsti dal diritto interno. Nel 2008, attesa la rilevanza penale della condotta, veniva, altresì, avviato procedimento penale. L'imputato veniva così condannato, dalla Corte di appello di Helsinki (sentenza poi confermata dalla Corte suprema finlandese) per frode fiscale ad una pena di 10 mesi di reclusione e al pagamento di 12.420 euro (somma pari all'importo delle tasse evase).

Il sig. Nykänen proponeva, quindi, ricorso alla Corte di Strasburgo, lamentando la violazione del principio del *ne bis in idem* di cui all'art 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione.

Per valutare il ricorso nel merito, la Corte muove dalla propria giurisprudenza (ormai consolidata) per stabilire, al di là del *nomen iuris* conseguente alla tipizzazione della violazione da parte del legislatore nazionale, se una sanzione abbia (o meno) natura penale (§§ 38-41). Il riferimento è, in particolare, ai tre criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte a partire dalla celebre sentenza della Grande Camera nel caso *Engel e altri c. Paesi Bassi* (8 giugno 1976, ric. nn. 5100/71, n. 5101/71, n. 5102/71, n. 5354/72 e n. 5370/72): a) la qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale; b) la natura effettiva della violazione; c) il grado di severità della sanzione.

Per risolvere la questione nel caso in esame, la Corte richiama altresì un ulteriore proprio precedente (Grande Camera, sent. 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, ric. n. 73053/01, in particolare §§ 37 e 38), nel quale aveva riconosciuto, sia pure in relazione all'art. 6 della Convenzione, la natura penale della sovrattassa imposta in via amministrativa dall'ordinamento finlandese. In quest'ultimo caso la Corte aveva dato rilievo determinante alla natura dell'infrazione, affermando che la sovrattassa non costituisce un semplice risarcimento dei danni, bensì una vera e propria sanzione penale con finalità sia preventive che repressive. La Corte aveva precisato, inoltre, come la tenuità della risposta sanzionatoria non valesse a sottrarre l'infrazione dall'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione.

La Corte conclude nel senso che i procedimenti che comportano l'imposizione di una sovrattassa devono essere considerati "penali" anche ai fini dell'applicazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione.

Una volta accertato che la sovrattassa deve essere considerata una vera e propria pena, la Corte si chiede se i fatti all'origine di entrambi i procedimenti - amministrativo e penale - siano gli stessi (§§ 42 e 43). A tale proposito, i Giudici della Convenzione richiamano una precedente pronuncia della Grande Camera (*Sergey Zolotukhin c. Russia*, sent. 10 febbraio 2009, ric. n. 14939/03) secondo cui, tra i differenti modi di affrontare il principio del *ne bis in idem*, quello che pone l'accento sulla descrizione del tipo legale (il confronto tra fattispecie astratte) è troppo restrittivo per garantire un'adeguata tutela ai diritti fondamentali dell'individuo.

Ciò che invece conta, nella prospettiva dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione, è stabilire se i fatti all'origine dei due procedimenti sono sostanzialmente gli stessi. A tal fine è, dunque, necessario concentrarsi sull'insieme degli elementi fattuali del caso concreto che coinvolgono la stessa persona e che sono inestricabilmente legati sul piano spaziale e temporale; fatti la cui esistenza deve essere dimostrata per avviare un procedimento o per pervenire ad una condanna.

Al fine di evitare equivoci o ambiguità interpretative è indispensabile precisare che i Giudici della Convenzione non stigmatizzano la celebrazione di due procedimenti paralleli. Affermano, al contrario, che una tale evenienza è perfettamente compatibile con il principio di non essere giudicato o punito due volte. Ma questo a condizione che venga interrotto il secondo procedimento quando il primo sia divenuto definitivo.

Nel caso di specie, le due sanzioni vengono inflitte da due autorità differenti, nell'ambito di procedimenti che, in mancanza di qualsiasi meccanismo di coordinamento, sono del tutto indipendenti l'uno dall'altro. Nell'ordinamento finlandese non vi neppure alcuna interazione tra le diverse autorità, ognuna delle quali procede in modo autonomo sia nell'accertamento del fatto, sia nella fase di commisurazione della pena (per determinare l'entità della seconda non si tiene in alcun conto la severità della prima). Ed infatti, il sig. Nykänen è stato condannato in via definitiva nel 2009 al pagamento della sovrattassa, mentre il procedimento penale, iniziato nel 2008, non è stato in alcuno modo interrotto, ma è anzi divenuto a sua volta definitivo nel 2010.

La Corte conclude ritenendo che, nel caso di specie, lo Stato finlandese abbia violato il principio del *ne bis in idem*.

Il quadro della Giurisprudenza sovranazionale è, poi, completato dalla più risalente sentenza pronunciata nel 2013 dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (causa C-617/10, Åklagaren c. Hans Åkelberg Fransson, ), secondo la quale una combinazione di sanzioni amministrative e penali per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA è (astrattamente) compatibile con il principio del *ne bis in idem* sancito dall'art 4 del Protocollo n. 7 della CEDU e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, salvo che la sanzione amministrativa non debba essere (in concreto) ritenuta di natura penale all'esito di una valutazione rimessa al giudice nazionale (§ 34-36 della sentenza).

E' interessante osservare come La Corte di Cassazione - appena pochi giorni prima della pronuncia della Corte di Strasburgo 20 maggio 2014, Nikänen c. Finalndia, - aveva escluso che il concorso tra sanzioni amministrative e penali previste in caso di omesso versamento di ritenute (art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) potesse costituire una violazione del principio del *ne bis in idem* fissato dalla Convenzione (Cassazione Sez III Penale sentenza 8 aprile - 15 maggio 2014 n. 20266 ). Con ciò ribadendo un orientamento già affermato l'anno precedente dalle Sezioni Unite ( sentenza 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato )

Nel caso di specie, il Giudice di legittimità, era chiamato a decidere su impugnazione del P.G. per saltum a fronte dell'assoluzione in primo grado dell'imputato dal reato di omesso versamento delle ritenute (art. 10-bis d.lgs. n. 74/2000). La difesa, in tale occasione, eccepiva che l'imputato era già stato sanzionato per la stessa violazione della disciplina fiscale ai sensi dell'illecito amministrativo di all'art. 13 del d.lgs. 471/1997 e che l'eventuale condanna anche per il reato avrebbe comportato una violazione del principio del ne bis in idem come declinato, mutatis mutandis, dalla sentenza della Corte EDU Grande Stevens c. Italia, giacché l'omesso versamento delle ritenute sarebbe stato punito sia come illecito amministrativo sia come illecito penale.

La Corte di cassazione negava qualsivoglia ipotesi di violazione del principio del ne bis in idem. e ciò per due distinti ordini di ragione: a) la sanzione amministrativa tributaria non può essere considerata una sanzione avente natura penale; b) l'omesso versamento-illecito amministrativo e l'omesso versamento-illecito penale, essendo caratterizzati da elementi costitutivi parzialmente divergenti, non sarebbero in rapporto di specialità, bensì di progressione illecita con la conseguenza che al trasgressore dovrebbero essere applicate entrambe le sanzioni.

Con il primo argomento viene fatto riferimento alla già citata sentenza Fransson della Corte di giustizia dell'Unione Europea. Nel ritenere astrattamente compatibile, con il principio del ne bis in idem, il doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale in materia tributaria, a condizione che la sanzione amministrativa non abbia in concreto natura penale, la Corte di cassazione ritiene che la qualificazione come amministrative delle sanzioni tributarie previste per l'omesso versamento di ritenute regga al vaglio dei criteri Engel.

Il secondo argomento trae, invece, origine dalla pure già ricordata sentenza delle Sezioni unite (sent. 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato, cit.), le quali, sia pure chiamate a risolvere un contrasto sull'applicazione temporale del reato cui all'art. 10-bis d.lgs. 74/2000, hanno analizzato approfonditamente i rapporti tra quest'ultimo reato e l'illecito amministrativo di omesso versamento, escludendo che tra le due fattispecie vi sia un rapporto di specialità, e ritenendo al contrario che possa parlarsi di progressione illecita.

Le Sezioni Unite così motivano la decisione di negare il rapporto di specialità: *“pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite) e della condotta (omissione di uno o più versamenti mensili dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione (entro le date del 30 settembre ovvero del*

*31 ottobre) della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo d'imposta. Le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto tra i due illeciti in termini non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale [...] costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa".*

All'esito di questa disamina si impongono alcune riflessioni.

Il "groviglio" argomentativo fra le decisioni dei Giudici Sovranazionali ( Corte EDU e Corte Di Giustizia della Comunità) e la diversa linea interpretativa assunta dai Giudici di Piazza Cavour appare ancor più inestricabile se si considera che la divergente lettura riguarda istituti analoghi: rapporto fra disposizione penale ed amministrativa, principio di specialità, ne bis in idem.

La difficoltà è, invero, solo apparente: ognuna delle Corti utilizza il proprio "linguaggio" e la propria "cultura interpretativa" per spiegare ( o peggio : adeguare ) un dictum che trae fonte ed origine da un diverso linguaggio e da una diversa cultura interpretativa. Una vicenda che ricorda l'episodio biblico della Torre di Babele secondo l'esegesi ebraica che si attiene ad una lettura formale di quanto riportato in Genesi 10: in questo capitolo, che precede quello dedicato alla Torre di Babele, si legge che i figli di Noè avevano ciascuno un proprio territorio e una propria lingua.

Peraltro, nessuno degli argomenti utilizzati dalla Corte di cassazione, per escludere la violazione principio del ne bis in idem in caso di omesso versamento, sembra così granitico

In termini generali, il diritto punitivo amministrativo si caratterizza per un evidente aspetto repressivo "para-penalistico" che si propone, soprattutto in ambito tributario, come variante di "serie B" del diritto penale. A tal fine è significativa l'epigrafe della legge " Riforma delle sanzioni tributarie non penali ": un quid che parrebbe essere limitrofo alla violazione penale e diverso da quella amministrativa. Genus sconosciuto al nostro ordinamento.

Ma vie è di più: se la tenue risposta sanzionatoria prevista, in via amministrativa, dall'ordinamento finlandese non è valsa ad escludere la garanzia di cui dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione, quest'ultima sembra dover, a maggior ragione, operare in relazione ad una ben più grave sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato.

Dall'altro lato, vi è l'aspetto certamente più delicato che concerne il rapporto tra i due illeciti (penale e amministrativo) per omesso versamento delle ritenute. Un punto deve essere messo subito in rilievo: i giudici italiani, a differenza di quelli di Strasburgo, utilizzano una diversa prospettiva di riferimento per apprezzare il rispetto del diritto a non essere giudicati due volte per lo stesso fatto.

Mentre la Cassazione opera un confronto, in astratto, tra fattispecie tipiche, la Corte EDU esegue invece una verifica in concreto tra i fatti che stanno alla base del procedimento amministrativo e di quello penale, evidenziando a sostegno di tale opzione - come già ricordato supra nel corso della disamina della sent. Nykänen c. Finlandia - che si tratta di un criterio precipuamente finalizzato a dotare di maggiore effettività la garanzia sottesa al divieto di bis in idem.

Tuttavia, anche se si segue la linea argomentativa seguita dalla Corte di Cassazione per escludere la violazione del principio del ne bis in idem in caso di concorso tra illecito amministrativo e penale per omesso versamento delle ritenute, sorgono alcune perplessità.

Anche escludendo il rapporto di specialità in concreto, occorre comunque soddisfare quell'elementare esigenza di giustizia che, proprio nei casi di progressione illecita - tra i quali ricade quello in esame, come evidenziato dalle SSUU nel 2013 -, trova risposta nel principio del ne bis in idem. Un'esigenza la cui soddisfazione appare tanto più necessaria in un caso, come quello di specie, in cui l'intero contenuto di disvalore è esaurito dall'applicazione di una sola delle fattispecie che condividono sia i presupposti, sia la condotta, sia la tutela dei medesimi interessi (la corretta e puntuale percezione dei tributi).

Nelle motivazioni del caso Germani (Cass., Sez. III, Cass., sez. III, 8 febbraio 2012 (dep. 16 maggio 2012), n. 18757, Pres. De Maio, Rel. Franco, Imp. Germani, si legge testualmente: *“appare invece esservi, in realtà, una sostanziale identità tra la condotta prevista e punita in via amministrativa dal D.Lgs. n. 671 del 1997, art. 13 e la condotta prevista quale penalmente rilevante dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 bis. Entrambe le condotte concernono il puro omesso versamento delle medesime somme mentre appare irrilevante, per valutare l'identità della condotta posta in essere dall'agente, sia il fatto che da un lato si puniscono gli omessi versamenti delle ritenute mensilmente operate e dall'altro quelli delle ritenute operate nel corso dell'intero anno; sia il fatto che differente sarebbe il termine di versamento. Non sembra invece esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta fra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti delle porzioni del tutto. Il comportamento illecito tenuto dal soggetto è, in effetti, il medesimo; e tanto le sanzioni amministrative quanto la sanzione penale hanno ad oggetto la stessa condotta omissiva (il mancato versamento all'erario) rivolta sul medesimo oggetto materiale (le ritenute certificate). Parimenti irrilevante è la diversità dei termini di adempimento prevista dalle due norme, perché l'enucleazione di due differenti termini di versamento non può influire, a livello penalistico, sulla fisionomia di una fattispecie penale e sul disvalore della stessa. Si tratta di un dato estrinseco che non incide sulla condotta omissiva dell'agente, se non nel senso di sanzionarne il termine di rilevanza giuridica”*

Una definitiva inversione di rotta o comunque un'apertura verso le pronunce dei Giudici di Strasburgo è segnata dalla Cassazione Sezione V Penale - ordinanza. 10 novembre 2014 (dep. 15 gennaio 2015), Pres. Vessichelli, Rel. Caputo, Imp. Chiaron - che ha sollevato questione di legittimi-



tà costituzionale, in relazione all'art. 117 Costituzione, sulla vigente disciplina in materia di abuso di informazioni privilegiate, in riferimento al regime di 'doppio binario' sanzionatorio amministrativo e penale, per sospetto contrasto con gli obblighi discendenti dall'art. 4 Prot. 7 CEDU, come interpretato tra l'altro nella sentenza della Corte EDU Grande Stevens c. Italia.

I Giudici di Piazza Cavour evidenziano come rilevanti e non manifestamente infondate due distinte questioni di legittimità costituzionale:

a) In via principale: la questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, dell'art. 187 bis comma I, del decreto legislativo 24 febbraio 1998 n. 58 nella parte in cui prevede "Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato" anziché "salvo che il fatto costituisca reato"

b) In via subordinata: la questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui l'imputato sia stato giudicato, con provvedimento irrevocabile, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo per l'applicazione di una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali e dei relativi protocolli

La norma di legge interna oggetto di censura nella questione principale è l'art. 187-bis t.u.f., e cioè la fattispecie sanzionatoria amministrativa, nella parte in cui prevede "Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato" (consentendo così il cumulo tra sanzione penale ed amministrativa) anziché "Salvo che il fatto costituisca reato". La Cassazione, in sostanza, chiede una pronuncia manipolativa (di sostituzione), che si concretizzerebbe in un intervento di demolizione di una porzione della disposizione oggetto di sindacato e in parte additivo di un nuovo frammento normativo. L'obiettivo perseguito, chiaramente, è quello di riportare a coerenza il sistema sanzionatorio in materia di insider trading, in modo che l'illecito penale ceda il passo a quello amministrativo tutte le volte in cui il fatto concreto sia sussumibile nella fattispecie delittuosa di cui all'art. 184 t.u.f.

L'accoglimento in tali termini determinerebbe la completa e generalizzata inapplicabilità della fattispecie sanzionatoria amministrativa ai fatti di insider trading primario, data la perfetta identità tra le violazioni amministrative dell'art. 187-bis t.u.f. e le condotte penalmente tipiche ai sensi dell'art. 184 tu.f. L'area tipica dell'illecito amministrativo finirebbe così per risultare circoscritta alle condotte di insider trading secondario, penalmente non sanzionate.

Più convincente, viceversa, la questione sollevata in via subordinata, peraltro già prospettata in dottrina in termini pressoché sovrapponibili. Dall'accoglimento della questione, con una pronun-

cia additiva del testo dell'art. 649 c.p.p., dovrebbe risultare una situazione normativa pienamente conforme alla garanzia del ne bis in idem di matrice convenzionale, i cui effetti avrebbero ricadute immediate anche nel giudizio a quo. Ai sensi del comma 2 dell'art. 649 c.p.p., infatti, se a seguito del passaggio in giudicato di una sentenza (di condanna o di proscioglimento) è ancora pendente un procedimento per il medesimo fatto illecito, "il giudice in ogni stato e grado del processo pronuncia sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, enunciandone la causa nel dispositivo". Ebbene, un'eventuale pronuncia di accoglimento della Corte costituzionale attribuirebbe evidentemente rilevanza - ai sensi della norma in esame - anche alla pronuncia irrevocabile che conclude un procedimento sanzionatorio amministrativo; con la conseguenza, nel giudizio a quo, che la decisione che (presumibilmente) ha concluso in via definitiva il procedimento sanzionatorio amministrativo per abuso di informazioni privilegiate ex art. 187-bis t.u.f. determinerebbe un obbligo di proscioglimento nel processo penale ex art. 649 comma 2 c.p.p. ( Marco Scoletta, Il doppio binario sanzionatorio del market abuse al cospetto della Corte costituzionale per violazione del diritto fondamentale al ne bis in idem, in <http://www.penalecontemporaneo.it/materia/-/-/-/3435-il-doppio-binario-sanzionatorio-del-market-abuse-al-cospetto-della-corte-costituzionale-per-violazione-del-diritto-fondamentale-al-ne-bis-in-idem/> )

Le due questioni di legittimità costituzionale operano, quindi, in perfetta opposizione tra loro, almeno rispetto agli effetti pratici:

- 1) Con l'accoglimento di quella formulata in linea di principalit  la fattispecie penale assorbirebbe completamente quella amministrativa. Ci  avrebbe, altres , l'effetto di determinare una serie di ulteriori remissioni " a catena" per ciascun specifico rapporto tra violazione amministrativa e penale in altre materie.
- 2) L'accoglimento della subordinata ( oltre ad evitare il fenomeno "fotocopia" di questioni di legittimit  costituzionale " a catena" ) mette, per cos  dire, le sanzioni penali in discussione privilegiando il piano processuale che prima si conclude. Effetto che ovviamente resterebbe subordinato alla previa individuazione della natura della sanzione amministrativa.

Sicuramente in questa prospettiva l'accoglimento della questione formulata in linea di principalit  si risolverebbe in un sostanziale non liquet rispetto alla posizione assunta dalla Corte di Giustizia.

A questo punto non si pu  prescindere da un'ultima analisi relative agli effetti ( o meglio: alle ricadute ) delle pronunce della Corte di Strasburgo nell'ordinamento tributario vigente. E' interessante osservare, preliminarmente, che l'incompatibilit  del sistema con la garanzia convenzionale del ne bis in idem non avrebbe, in linea teorica ed astratta, ragione di esistere. Invero la violazione della disposizione CEDU parrebbe essere scongiurata, addirittura a monte, dal princi-

pio di specialità tra disposizioni sanzionatorie penali e disposizioni sanzionatorie amministrative ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in conformità alla regola generale dell'art. 9 l. 689/1981. Ma ciò che impone di definire come astratta una simile prospettiva deriva da quanto sopra già osservato in commento alla sentenza della Sezione Unite del 2013 ( sent. 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato)

Per altro verso occorre rammentare come il processo tributario non sia suscettibile di sospensione in pendenza di quello penale relativo ai medesimi fatti (art. 20 d.lgs. n. 74 del 2000). Regola che ovviamente vale nell'ipotesi inversa. Ma per espressa previsione normativa l'amministrazione finanziaria, deve anche irrogare le sanzioni amministrative relative alle violazioni accertate, benché ritenute di rilevanza penale; esse non possono, però, essere eseguite ( art. 21 d.lgs n. 74 del 2000) salvo che il procedimento penale venga definito con formula di proscioglimento escludendo la rilevanza penale del fatto

Autorevole dottrina ha affermato che: *“La ratio dell’anomalo congegno mira all’efficienza. L’amministrazione finanziaria si precostituisce un titolo che potrà mettere prontamente in esecuzione ove, all’esito del processo penale, emerga che il fatto non integra alcuna ipotesi di reato; e che, dunque, non sussistono i presupposti per l’applicazione del principio di specialità. Si evita in tal modo l’apertura - in coda al processo penale - di una nuova fase rivolta all’applicazione delle sanzioni amministrative, che sia suscettibile di sviluppi in sede contenziosa”* ( Giovanni Maria Flick , Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo, 14 settembre 2014 in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it) ). Così che il meccanismo garantisce il rispetto del ne bis in idem sostanziale , residuando, però, un rilevante problema di ordine processuale. E' infatti tutt'altro che infrequente che un soggetto sia sottoposto a procedimento penale dopo che, per il medesimo illecito fiscale, gli sia stata inflitta la sanzione amministrativa in via definitiva. Quindi debbono ritenersi assolutamente condivisibili i dubbi se, ad evitare il contrasto con il divieto convenzionale di un secondo giudizio, basti la circostanza che l'accertamento in sede amministrativa abbia una funzione solo cautelare e sussidiaria rispetto all'ipotesi in cui quello penale si concluda con un nulla di fatto ( Giovanni Maria FLick, op. cit. )

A tale proposito - e sempre con riferimento alla regola convenzionale del divieto del ne bis in idem - non è secondaria la questione circa i *modi* attraverso i quali si raggiunge la definitività della sanzione amministrativa. Nulla quaestio nell'ipotesi di due procedimenti e di due pronunce conseguenti all'impugnazione dell'Atto amministrativo avanti il Giudice Tributario ed al procedimento penale. Ma analoga applicazione potrà avere l'art. 649 c.p.p. - sempre in ipotesi di accoglimento della questione di legittimità costituzionale formulata in via subordinata dalla Corte di Cassazione - allorché il contribuente “eccepisca” al Giudice penale la definitività della sanzione amministrativa come risultante dall'acquiescenza all'accertamento ( ovvero a seguito della endoprocedura di accertamento con adesione ) ? In altri termini occorre comprendere se il presupposto per l'operatività della garanzia convenzionale sia comunque la “giurisdizionalizza-

zione” della sanzione amministrativa, quindi la sua irrogazione conseguente al “processo”. Se, da un lato, non appartiene al “linguaggio” ed alla “cultura giuridica” della Corte di Strasburgo una tale opzione interpretativa, atteso che i Giudici della Convenzione privilegiano, per costante Giurisprudenza, l’effetto concreto della situazione giuridica sottoposta al loro esame; dall’altro non deve sfuggire come la Corte Europea abbia posto precisi riferimenti ai “processi” (amministrativo e penale) piuttosto che alle sanzioni (che ne costituiscono la conseguenza).

Ulteriori considerazioni riguardano la circostanza attenuante speciale prevista dall’art. 13 d.lgs. n. 74/2000 nel caso di «pagamento del debito tributario» la cui fruizione costituisce condizione per accedere al patteggiamento. Anche in tale ipotesi si concretizza una forte ambiguità ed è lecito chiedersi se, a fronte di un pagamento volontario e non coatto, debba comunque trovare applicazione il divieto del ne bis in idem ed in caso di risposta affermativa con quali conseguenze

In una più ampia visione normativa (di sistema e di ordinamento) è indubbio che la posizione interpretativa assunta dai Giudici di Strasburgo è, comunque, destinata ad influenzare - e certo non in misura marginale - l’intera disciplina sanzionatoria *dell’ Illecito* indipendente dal nomen iuris e dal *tipo* di precetto presupposto; segnando profondamente i principi di legalità e tassatività ormai stabilmente acquisiti nel nostro ordinamento. *Rebus sic stantibus* verrebbe rimessa all’opzione ermeneutica del Giudicante l’individuazione della natura penale o meno di un dato illecito, atteso che sul punto la Corte di legittimità ha devoluto alla Consulta la questione di legittimità costituzionale: “...dell’art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede l’applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui l’imputato sia stato giudicato, con provvedimento irrevocabile, per il medesimo fatto *nell’ambito di un procedimento amministrativo per l’applicazione di una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle libertà fondamentali e dei relativi protocolli* ...” Non può allora essere sottovalutata la circostanza che si tratterebbe di un obbligo ermeneutico del Giudicante che non trae presupposto da una norma (sia essa interna o meno), bensì dall’interpretazione di una disposizione della Convenzione elaborata dal Giudice Sovranazionale. Sebbene ciò avvenga in *favor* del singolo soggetto del processo (rectius: dei processi) non se ne possono disconoscere

le rilevanti conseguenze sull’ordinamento interno: la *creazione* di fattispecie penali ad opera della Giurisprudenza. Una mutazione genetica del sistema nella direzione del Common Law. La riflessione potrebbe proseguire fino a dover così ammettere l’esistenza di fattispecie penali “di secondo genere” escluse dalle garanzie (ma pure dagli effetti) sostanziali e processuali delle norme incriminatrici tipicizzate dal legislatore. Al contrario potrebbe essere osservato che il dictum della Corte di Strasburgo assume - a fondamento della propria posizione interpretativa - una semplice analogia fra la natura della sanzione extrapenale (e non del precetto) e la di-

sposizione incriminatrice prevista per il medesimo fatto; quindi non una identità di effetti e conseguenze. Ciò non esclude, però, una forte ambiguità di fondo che trova genesi proprio nella oggettiva impossibilità di comunicazione fra “linguaggi” giuridici radicalmente diversi.

Il tema non va, però, sottovalutato, almeno in relazione ai profili di un diverso “sindacato” al quale è chiamato il Giudice Amministrativo rispetto a quello penale. Nella Giurisprudenza della Corte è nota la distinzione fra “sindacato forte “ e “debole”. Un interessante ed importante lavoro di analisi riguarda il confronto operato tra la sentenza resa dal Giudice della Convenzione nel caso Menarini e quella Grande Stevens ( Bruno Nascimbene, Autorità amministrative indipendenti e sanzioni “penali”. Un’occasione di confronto fra CEDU e diritto UE, Relazione al convegno organizzato dall’Autorità garante della concorrenza e del mercato *Le sanzioni antitrust alla luce della giurisprudenza della CEDU - Roma, 26 giugno 2014* Il testo integrale della Relazione è reperibile <http://www.eurojus.it/wp-content/uploads/2014/07/Grande-Stevens-ed-altro-Euro-jus-1.pdf> )

Con la sentenza Menarini, la Corte europea per i diritti dell’uomo, per la prima volta, si è occupata di un’«autorité indépendante» italiana e, in particolare, dell’intensità che deve avere il controllo del giudice sulle sanzioni che questa ha il potere d’infliggere.

Il ricorso era stato presentato da un’impresa distributrice di prodotti farmaceutici, sanzionata dall’Autorità garante della concorrenza e del mercato (AGCM) per aver partecipato a un’intesa finalizzata alla fissazione dei prezzi e alla ripartizione del mercato.

L’impugnazione proposta contro questa sanzione era stata rigettata tanto dal TAR del Lazio, quanto dal Consiglio di Stato. Infine, la Corte di cassazione aveva dichiarato irricevibile il ricorso proposto per un presunto vizio di giurisdizione.

Innanzi alla Corte di Strasburgo, la Menarini Diagnostics S.r.l. sanzionata contestava la scarsa intensità del sindacato esercitato dai giudici amministrativi sul provvedimento dell’AGCM, che non sarebbe stato un controllo di «piena giurisdizione», e riteneva che questo comportasse una violazione dell’art. 6, par. 1, CEDU, secondo cui ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata da un tribunale «chiamato a pronunciarsi [...] sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti»

La Corte europea ha rigettato il ricorso, perché ha rilevato che nel caso di specie il Consiglio di Stato ha potuto valutare il fondamento e la proporzionalità della sanzione e verificare se l’AGCM avesse effettivamente fatto buon uso dei propri poteri.

Emerge così il tema dell’applicabilità dell’art. 6,( accanto a quello dell’art. 4 del Protocollo n. 7) che dipende dalla qualificazione della fattispecie nel “sistema CEDU” (norme e relativa interpretazione da parte della Corte), con la conseguenza che sanzioni formalmente qualificate

come amministrative nel nostro ordinamento, ma aventi natura sostanzialmente penale secondo i criteri della CEDU, sono riconducibili alla “accusation en matière pénale” o “criminal charge” (art. 6) e alla “peine” o “penalty” (art. 4). ( cfr. pagg. 6 e 7 Bruno Nascimbene, Autorità amministrative indipendenti e sanzioni “penali”.)

L'autore prosegue affermando che un confronto fra la sentenza Menarini e la Grande Stevens può essere fatto per mettere in luce gli aspetti comuni e quelli diversi. Diversa è, certamente, l'analisi compiuta circa il procedimento amministrativo svoltosi avanti all'autorità amministrativa, che nella sentenza Grande Stevens è ampia, escludendo che la Consob abbia rispettato le regole dell'equo processo, mentre nella sentenza Menarini manca quasi completamente. Vi è soltanto un riferimento alla possibilità che una pena sia inflitta da una autorità amministrativa e che il relativo procedimento non sia conforme all'art. 6 CEDU. Conferire alle autorità amministrative il compito di perseguire e di punire le contravvenzioni non è incompatibile con la CEDU, ma deve essere garantito il controllo a posteriori della decisione da parte di un giudice. Tale giudizio deve essere conforme all'art. 6, e dunque la giurisdizione deve essere piena, il giudice dovendo avere competenza ad esaminare tutte le questioni di fatto e di diritto e a riformare la decisione (cfr. parr. 58, 59; sul controllo ulteriore, da parte del giudice che deve conoscere il merito della vicenda, 21.2.1984, Öztürk c. Germania, serie A n. 73, par. 56; sulla necessità di un giudizio svolto in conformità all'art. 6 cfr. la giurisprudenza ricordata al par. 58 Menarini, e sulla necessità dell'esercizio di una giurisdizione piena, cfr. la giurisprudenza ricordata al par. 59). ( Bruno Nascimbene, op cit. pagg. 20 e 21 )

In questo quadro - certamente complesso e delicato - le pronunce della Corte Europea sono di stimolo ad una serie di osservazioni conclusive. La sovrapproduzione disorganica di sanzioni amministrative e penali, spesso anche sovrapponibili nei loro elementi costitutivi, non ne ha solo attenuato il differenziale , ma, nei fatti, ne ha progressivamente svilito l'efficacia preventiva ed afflittiva. Si impone, allora, un nuovo organico disegno della “teoria generale dell'illecito” capace di individuare e distinguere i criteri di ragionevolezza, sussidiarietà e proporzionalità nella scelta tra sanzione penale e sanzione amministrativa. In tale prospettiva non entra in gioco l'esigenza di una “delimitazione” dell'area del penalmente rilevante, quanto quella più generale di una adeguata e funzionale “distinzione” ed autonomia della fattispecie incriminatrice. Ciò che consentirebbe di restituire dignità e valenza al principio di specialità che, prima ancora del rapporto fra disposizioni, dovrebbe trovare ragione nella “ratio” della previsione normativa. L'auspicio da più parti formulato di intervento penale, nella materia tributaria, riservato alle sole ipotesi di “comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazioni false” ( Giovanni Maria Flick, op. cit ) non può essere considerato esaustivo. E' indispensabile delineare un “quid”, in termini di certezza della previsione incriminatrice, capace di soddisfare le esigenze che lo stesso Autore definisce come principi di accessibilità e pre-

vedibilità della norma penale: *“la richiesta di chiarezza e di certezza da parte del fisco nei rapporti con il contribuente è certamente fondata e meritevole di accoglimento sotto molteplici profili, tutti agevolmente intuibili; ad essa però deve corrispondere quanto meno una disponibilità alla trasparenza da parte del contribuente. È un prezzo equo e proporzionato da pagare, ove si ponga mente alla pericolosità e gravità dell’evasione fiscale; alle sue dimensioni inaccettabili sul piano culturale, sociale ed economico, prima che giuridico, nell’attuale contesto di crisi del nostro paese; alla violazione macroscopica dei principi di eguaglianza e di solidarietà da parte di essa. Parlare di capacità criminogena dell’evasione fiscale non è un’esagerazione, se si pensa alle connessioni strette tra essa e la criminalità economica; a quelle altrettanto strette tra quest’ultima, la corruzione e la criminalità organizzata. Il cittadino-contribuente rivendica giustamente il diritto alla comprensibilità delle pretese fiscali e alla certezza di esse e delle loro conseguenze in caso di violazione; però è egualmente giusto pretendere da lui l’adempimento del dovere di trasparenza. Altro e diverso problema è quello dell’eccessività della pressione fiscale, che non può tuttavia essere risolto a livello di evasione come “obiezione distorta di coscienza” a carattere individuale, secondo la regola del “fai da te”, o peggio come alibi per l’evasione fiscale.”*